



<http://revistas.um.es/analesderecho>

# **ANALES de DERECHO**

## **LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LOS FUTBOLISTAS DE ÉLITE (ANÁLISIS DE ALGUNOS CASOS RECIENTES)**

**CARMEN MORÓN PÉREZ**

Profesora Titular Acreditada

Dpto. Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

Murcia, julio 2015

**RESUMEN:** El trabajo analiza algunos casos de defraudación tributaria, relacionados con futbolistas de élite, que han saltado recientemente a los medios de comunicación. En primer lugar, se explica cómo tributan en España las rentas obtenidas por un futbolista. En segundo lugar, se estudian los mecanismos elusorios que se han utilizado para la evasión fiscal en los últimos supuestos detectados. Finalmente, se exponen las consecuencias jurídicas que, desde el ordenamiento tributario, se derivan de la elusión producida.

**PALABRAS CLAVE:** Deportistas, tributos, defraudación, fiscalidad internacional, fraude fiscal, simulación tributaria.

**ABSTRACT:** The paper analyzes the tributary cheating of the football players. First, the taxation of the football players is studied. Secondly, the methods that have been in use for eluding the above mentioned taxation. Finely, there are exposed the juridical consequences derived from the above mentioned cheating.

**KEYWORDS:** Sportsmen, taxes, cheating, international tax system, tax evasion, tributary simulation.

**SUMARIO<sup>1</sup>.** I. Introducción. II. La tributación de los futbolistas de élite. III. El caso Messi. IV. El caso Neymar. V. Conclusiones.

---

<sup>1</sup> El presente trabajo se ha realizado en el desarrollo del proyecto de investigación “Tratamiento jurídico del fraude en el deporte” (PIO-SEJ 6512), financiado por la consejería de Economía, Innovación y Ciencia de la Junta de Andalucía y del que el investigador principal es el Prof. Morillas Cueva.

## I. INTRODUCCIÓN

El ordenamiento tributario ha ido estableciendo medias antielusorias, a remolque de la realidad, para combatir el fraude fiscal en el ámbito deportivo. Primero fue la redefinición del concepto de residencia, introduciendo además del criterio de la permanencia en nuestro territorio, el del centro de intereses y la presunción de residencia cuando reside el cónyuge y los hijos. Más tarde la atribución de la condición de contribuyente en el IRPF, durante cinco ejercicios, al sujeto que establecía su residencia en un paraíso fiscal. Simultáneamente, se estableció también en el IRPF un régimen especial de imputación de rentas, en cuya virtud el deportista que cedía la explotación de su imagen a una sociedad, habría de tributar por las cantidades que su club satisface a dicha sociedad por adquirir ese derecho de explotación económica que a ella le corresponde y ello con independencia de que la citada sociedad hubiera distribuido, o no, dividendos. Este régimen de imputación se completó, además, con la instauración de la obligación de practicar ingreso a cuenta sobre las cantidades satisfechas por el club a la sociedad titular de los derechos de explotación cuando esta última tenía su residencia fuera de territorio español.

Sin embargo, las medidas antiabuso indicadas no han sido suficientes para evitar los nuevos supuestos de elusión deportiva que cada día comienzan a proliferar con mayor intensidad. Prueba de ello son algunos casos de defraudación tributaria, relacionados con futbolistas de élite, que han saltado recientemente a los medios de comunicación y a los que dedicaré mi atención en las páginas que siguen.

Para su correcto análisis y comprensión comenzaré, en primer lugar, explicando cómo tributa en España un futbolista de élite. En segundo lugar, estudiaré los mecanismos que se han utilizado para eludir dicha tributación en los últimos supuestos detectados. Finalmente, expondré las consecuencias jurídicas que, desde el ordenamiento tributario, se han de derivar de la elusión producida.

No entraré, por lo tanto, en el análisis del ordenamiento penal que, obviamente, no compete a una tributarista. Ahora bien, ello no significa que las conclusiones a las que llegue no tengan repercusión respecto de la posible comisión o no de delito fiscal. La

razón no es otra sino que el delito<sup>2</sup> exige una “cuota tributaria defraudada” cuya concurrencia, o no, viene determinada por el Derecho Tributario.

En todo caso, el estudio se enmarca dentro de la defraudación tributaria internacional, ámbito éste en el que se producen los supuestos cuantitativamente más importantes de elusión tributaria en todos los países desarrollados y, por lo tanto, sobre el que es necesario reflexionar con el objetivo de proponer medidas eficaces para hacerles frente.

## II. LA TRIBUTACIÓN DE LOS FUTBOLISTAS DE ÉLITE

De acuerdo con el art. 17.1 LIRPF, son rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo o de una relación laboral y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (art. 17.1). Por lo tanto, cualquier percepción o ventaja que obtenga el sujeto pasivo, ya sea regular o esporádica, en dinero o en especie, que retribuya su trabajo será un rendimiento de tal naturaleza, a menos que el mismo pueda ser calificado como de actividad<sup>3</sup>.

Por su parte, el art. 27 LIRPF considera rendimientos de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La definición legal descansa pues, no en que se trate de rendimientos mixtos del trabajo y el capital -lo que sucederá la mayoría de las veces-, sino en que sea el propio sujeto el

---

<sup>2</sup> Sobre el delito fiscal resulta muy clarificador en la doctrina reciente el estudio de ECHEVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, de 2014. En él, se propone un concepto de bien jurídico protegido que contribuye a aclarar las múltiples dudas interpretativas que plantea el tipo penal.

<sup>3</sup> Sobre la distinción, desde un punto de vista general, entre la actividad deportiva por cuenta propia y por cuenta ajena, que puede generar rendimientos del trabajo y de actividad, vid., MARÍN HIT, L. (1993), “Sobre la retribución de los agentes de los deportistas profesionales”, Revista Jurídica del Deporte nº 9, págs. 222 y sigs.

que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en una actividad económica.

Así pues, las retribuciones derivadas del desarrollo de una actividad deportiva serán rendimientos del trabajo cuando aquélla se realice en régimen de dependencia, asumiendo un tercero los riesgos de la actividad; por el contrario, serán rendimientos de actividad económica, cuando la actividad deportiva se desarrolle por cuenta propia. En el primer caso, el deportista estará ligado por medio de un contrato de trabajo –ya sea una relación laboral especial o común–, mientras que en el segundo, instrumentalizará el desarrollo de su actividad deportiva a través de figuras contractuales distintas, como el arrendamiento de servicios, el contrato de colaboración o el de patrocinio publicitario<sup>4</sup>.

La relación laboral de los deportistas profesionales es una relación que el Estatuto de los Trabajadores califica como relación laboral de carácter especial<sup>5</sup>. A tal efecto, se consideran deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de otro sujeto (un club, una entidad deportiva, una empresa dedicada a la organización de acontecimientos deportivos o cualquier otra empresa) a cambio de una retribución. Por lo tanto, los futbolistas profesionales están ligados a su club por una relación laboral de carácter especial. De este modo, todas las retribuciones que reciben del club o entidad deportiva a la que prestan sus servicios, derivadas del contrato laboral que les une con ella, son rendimientos del trabajo en el IRPF<sup>6</sup>. Así pues, tendrán esa consideración las siguientes

---

<sup>4</sup> Sobre esta cuestión, vid., MAGRANER MORENO, F.J. (1995), *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, págs. 49 y sigs.; CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. (1999), *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, págs. 222 y sigs.; CORDERO SAAVEDRA, L. (2001), *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, pág. 220; URQUIZU CAVALLÉ, A. (2006), “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales” en *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant Lo Blanch, pág. 120.

<sup>5</sup> Vid. ÁGUILA SOTO, C. y SICILIA CAMACHO, A. (1997), “La relación laboral del deportista profesional”, en *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 7, págs. 29 a 36 y VALIÑO ARCOS, A. (1997), “En torno a la laboralidad de la relación jurídico deportiva” (1997), *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 7, págs. 37-60.

<sup>6</sup> Vid. DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A. (2008), *Fiscalidad del deporte*, Bosch, págs. 192 y sigs.

percepciones a las que el jugador tiene derecho en virtud de lo dispuesto en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional<sup>7</sup>:

- La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal<sup>8</sup> o definitiva<sup>9</sup> a otro club.
- La participación en la compensación por preparación o formación que el club que contrate a un jugador menor de 24 años debe pagar al club de procedencia del mismo<sup>10</sup>.
- La prima de contratación o fichaje<sup>11</sup>.
- Las primas por partido<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> El art. 8.2 del RD 1006/85, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, establece que “*tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales*”. Por su parte, el convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, cuya publicación en el BOE fue ordenada por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 21 de octubre de 2008 –BOE de 4 de noviembre de 2008–, otorga a los futbolistas el derecho a las percepciones económicas que se enumeran en el texto.

<sup>8</sup> El artículo 16 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece lo siguiente: “*En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1,5%)*”.

<sup>9</sup> En el caso de cesión definitiva a otro club, el art. 17.3 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que “*el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso*”.

<sup>10</sup> El art. 18.1 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que en “*el caso de que, tras la extinción del contrato por expiración del tiempo convenido, el Futbolista Profesional estipulase un nuevo contrato con otro Club/SAD, éste deberá abonar al Club/SAD de procedencia la compensación que libremente haya fijado en las listas de compensación, al final de temporada. A tal efecto, el Club/SAD de procedencia deberá notificar al jugador, a la LNFP y a la AFE hasta el 30 de junio o siguiente hábil, de cada año, su inclusión en la lista de compensación y el importe fijado. En ningún caso podrá incluirse en la lista de compensación a un jugador, cuya edad sea igual o superior a 24 años, al 30 de junio del año en que se incluya*”. El párrafo 3 del mismo precepto determina que el futbolista tendrá derecho a percibir el quince por cien (15%) de la citada compensación a la perfección del contrato.

<sup>11</sup> Según el art. 22.1 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional es “*la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo*”.

- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad que ha de percibir el jugador por cada dos años de permanencia en el club<sup>13</sup>.
- Premio de antigüedad a que tiene derecho el jugador al término de su relación contractual cuando ha estado vinculado al club durante seis o más temporadas<sup>14</sup>.
- Retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal<sup>15</sup>.
- Indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral<sup>16</sup>.
- La cantidad satisfecha por el club al jugador por la explotación económica de su imagen, cuando dicha cantidad tenga la consideración de salario<sup>17</sup>.
- Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

---

<sup>12</sup> Cuyas cuantías y condiciones de cobro, según el art. 23 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, se pactará por cada Club/SAD con su plantilla de Futbolistas Profesionales o con cada Futbolista Profesional.

<sup>13</sup> Según el art. 26 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, el plus de antigüedad “*es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD. Su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5%) del sueldo mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores*”.

<sup>14</sup> Vid. Art. 32 del Convenio Colectivo del fútbol profesional.

<sup>15</sup> Según el art. 33 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, “*el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal, por cualquier causa, tendrá derecho a que el Club/SAD le complete la prestación de la Seguridad Social o Mutua Patronal hasta el cien por cien (100%) de sus retribuciones, manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual*”.

<sup>16</sup> El art. 34 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al Futbolista Profesional o sus herederos, como consecuencia de un accidente con resultado de muerte o invalidez permanente absoluta que le impida desarrollar cualquier actividad laboral y, siempre que dicho suceso sea consecuencia directa de la práctica del fútbol bajo la disciplina del Club/SAD, éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

<sup>17</sup> El artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional dispone: “*Derecho de explotación de imagen. Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD*”.

Lógicamente, aunque no se mencionen expresamente en la enumeración anterior, en cuanto que derivan de la relación laboral, son también rendimiento del trabajo del deportista las cantidades que perciba de su club en virtud de la extinción de su contrato de trabajo<sup>18</sup>. No obstante, respecto de ellas, ha de tenerse en cuenta que se declaran exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de Convenio, pacto o contrato<sup>19</sup>. La jurisprudencia, sin embargo, no ha contribuido a aclarar si las indemnizaciones por despido del deportista están íntegramente sujetas o, por el contrario, exentas en alguna cuantía<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Vid., URQUIZU CAVALLE, A. (2006), “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”, op. cit., págs. 242 y sigs.

<sup>19</sup> El RD 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, establece que cuando el contrato se extinga por despido improcedente sin readmisión, el deportista tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto con el club se fijará judicialmente, de al menos dos retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo, por año de servicio- art. 15.1-. A la misma indemnización- Art. 16.2 RD 1006/1985- tendrá derecho el deportista que desiste unilateralmente de su contrato en los supuestos en que, según el Estatuto de los Trabajadores-art. 50-, tiene derecho a indemnización -modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo, falta de pago del salario o cualquier incumplimiento grave de las obligaciones del empleador-. Sobre su aplicación a los deportistas vid., MAGRANER MORENO, F. (1995), *La tributación de artistas y deportistas*, op. cit., pág. 54.

<sup>20</sup> La Audiencia Nacional declaró que la legislación laboral no establece ningún límite máximo ni mínimo a la indemnización por despido del deportista, puesto que la cuantía procedente ha de ser la pactada con el club y, en defecto de pacto, será la fijada por el juez para el único que sí se establece una cuantía mínima de dos mensualidades por año (Sentencia de 26-04-2007 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Segunda-); en consecuencia, sentenció que las cantidades que por el cese percibiera el deportista deben tributar en su integridad en el IRPF. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en reiteradas sentencias (28 enero 2011 -RJ Aranzadi 2011, 919-, 18 de noviembre de 2009 -RJ Aranzadi 2010, 261- y 19 de julio de 2010 -RJ Aranzadi 2010, 3769-), discrepó de esa doctrina, al entender que “una interpretación literal del art. 15.1 RD 1006/85 lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas, tiene un mero valor explicativo de lo que precede”; de ahí que declarara que “la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el art. 15 RD 1006/85 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el IRPF, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto”. La cuestión estaría, en consecuencia, zanjada, si no fuera porque el mismo alto tribunal en su última sentencia sobre el particular declara, desdiciendo su propia doctrina, a la que ni siquiera se refiere, que “en los casos de cese o despido de deportistas profesionales no existe ninguna indemnización cuya cuantía sea obligatoria, ni ningún límite máximo de carácter obligatorio dado, precisamente, que la



Es frecuente también que en el contrato de trabajo de los futbolistas profesionales se pacten determinadas retribuciones en especie<sup>21</sup>, como el derecho a la utilización de vivienda o de vehículo, a seguros médicos o de accidentes sufragados por el club, a viajes pagados por el mismo, al ingreso de contribuciones a planes de pensiones a favor de los deportista, etc. Todas ellas constituyen retribuciones del trabajo en especie, que han de cuantificarse de acuerdo con las reglas que la Ley establece al respecto<sup>22</sup>. El jugador deberá declarar como rendimiento del trabajo correspondiente a cada una de las retribuciones en especie, no sólo el valor determinado según dichas reglas, sino el mismo incrementado en el importe del correspondiente ingreso a cuenta, se haya efectuado efectivamente, o no<sup>23</sup>. Obviamente, el importe del ingreso a cuenta, como pago a cuenta que es, debe ser descontado por el jugador de la cuota líquida del IRPF que corresponda.

Por su parte, todos los rendimientos dinerarios enumerados anteriormente están sujetos a retención y, por tanto, el club debe detraer de su importe el porcentaje de retención que resulte aplicable e ingresarlo también en Hacienda a cuenta del IRPF del

---

*indemnización señalada en el art. 15 es subsidiaria de la pactada. Además la subsidiariedad establece un límite mínimo a determinar por la autoridad judicial pero no máximo. En consecuencia –concluye– ha de estimarse que en todos los supuestos de cese laboral de deportistas profesionales acogidos al Real Decreto 1006/1985, queda sujeta y no exenta la totalidad de las indemnizaciones por cese” (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 5 mayo de 2011 -RJ Aranzadi 2011, 3945).*

<sup>21</sup> Vid. DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A. (2008), *Fiscalidad del deporte*, op. cit., pág. 193 y CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. (1999): *Los impuestos del Deporte*, op. cit., pág. 229.

<sup>22</sup> Así, por ejemplo, la utilización de vivienda se valora en el 5% o el 10% del valor catastral de la vivienda, según que éste sea posterior o anterior a 1994, sin que, además, dicho valor pueda exceder del 10% del resto de las retribuciones que en el ejercicio perciba el jugador de su club. La entrega del vehículo al jugador se valora en el coste de adquisición del mismo para el club, tributos incluidos, mientras que el simple derecho a la utilización del vehículo, sin transmitir la propiedad, se valora en el 20% del coste de adquisición del vehículo para el club o, si no es de su propiedad, del precio de compra nuevo, tributos incluidos. El resto de retribuciones enumeradas se valoran en el precio pagado por el club para su adquisición.

<sup>23</sup> El ingreso a cuenta es el mecanismo sustitutivo de la retención al que queda obligado el club cuando el rendimiento que satisface no es dinerario sino en especie y consiste en la obligación de ingresar en Hacienda, a cuenta del IRPF del jugador, una cantidad equivalente al tipo de retención que le resulte aplicable. Únicamente no procede incrementar el valor de la retribución en especie en el importe del ingreso a cuenta cuando la retribución esté exenta o no sujeta a retención –no lo están las contribuciones a planes de pensiones– o cuando el importe del ingreso a cuenta se haya descontado por el club de las retribuciones dinerarias que debe abonar al jugador.

jugador. Por tal razón, cuando en el contrato se hayan pactado unas retribuciones “libres de impuestos”, como tales retribuciones serán netas, el club tendrá que elevarlas al íntegro, es decir, calcular aquélla cantidad bruta de la que deducida la retención que a ella le corresponda coincida con el importe “libre de impuestos” pactado en el contrato. La retención así calculada se ingresará en Hacienda a cuenta del IRPF del jugador y éste tendrá que declarar como rendimiento del trabajo, no lo pactado como “libre de impuestos”, sino la cantidad bruta resultante de la elevación al íntegro<sup>24</sup>.

Hay que tener en cuenta también que para paliar la progresividad del impuesto, la ley establece una reducción del 30% que se aplica a las rentas irregulares, considerándose tales, en términos generales, aquéllas que se han devengado en más de dos años o que el Reglamento considera como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo. Sería el caso, por ejemplo, de la cantidad que percibe el jugador en el caso de resolución de su contrato, de los premios por antigüedad o de la prima de fichaje. Sin embargo, no cabría, bajo ningún concepto, otorgar esa consideración a los rendimientos derivados de una competición o a lo largo de una temporada<sup>25</sup>. Se trunca, de este modo, una de las reivindicaciones permanentes de los deportistas de alto nivel que reclaman algún mecanismo para compensar la alta progresividad que soportan por la percepción de rendimientos durante un periodo de vida profesional bastante breve<sup>26</sup>. Esta reivindicación es comprensible si tenemos en cuenta que las rentas del trabajo que excedan de 60.000 € se van a gravar al 45,2%.

De cualquier forma, el futbolista de élite, además de rendimientos del trabajo, puede percibir también determinados rendimientos de capital mobiliario ligados, en cierto modo, a su condición, en cuanto que, de acuerdo con el art. 25.4 LIRPF, constituyen

---

<sup>24</sup> Sobre la elevación al íntegro, vid., “Elevación al íntegro por retenciones insuficientes: ¿es una facultad del perceptor?”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, V. II, par. 37, BIB 2000/223

<sup>25</sup> Vid. Contestaciones DGT de 8 de mayo de 1980 o 21 de marzo de 1994, así como Resolución del TEAC de 29 de enero de 1992 o Sentencias del T.S. de 21 de mayo de 1992, 8 de marzo de 1995 y 24 de abril de 1997. En ellas se razona que no pueden considerarse rendimientos irregulares las retribuciones cuyo devengo y exigibilidad es anual, puesto que la expresión “notoriamente irregulares en el tiempo” no se refiere a la vida profesional del deportista en su conjunto, sino al periodo impositivo, de manera que las rentas irregulares serán aquellas generadas de forma no acorde con dicho periodo.

<sup>26</sup> Vid. GOTA LOSADA, A. (1973), “La Inspección en el Impuesto sobre la Renta”, en Vol 5º *Tratado del Impuesto sobre la Renta*”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, págs. 673 y sigs.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1979), “La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas”, *Crónica Tributaria*, nº 31, págs. 229 y sigs..

rendimientos del capital mobiliario “*los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización*”. Ahora bien, esto no significa que todo lo que perciba el deportista por la explotación de su imagen tenga esa consideración desde el punto de vista fiscal. En efecto, si la cesión del derecho a explotar la imagen se lleva a cabo, por ejemplo, a favor de su club en el ámbito de la relación laboral que le une con él, lo que perciba por tal concepto será un rendimiento del trabajo<sup>27</sup>. De la misma manera, si el deportista firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo, lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica. La misma consideración tendrá lo que percibe el deportista cuando es él mismo el que explota su imagen, sin ceder el derecho a un tercero, como cuando rueda el anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada<sup>28</sup>.

Así pues, nos encontraremos con que el rendimiento derivado de la explotación económica de la propia imagen generará rendimiento del capital mobiliario únicamente en el caso de que el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos. Cuando así sea, el rendimiento del capital mobiliario, a diferencia de la mayoría de los rendimientos de este tipo, se va a integrar en la base imponible general –sujeto, por tanto, a la progresividad de la tarifa- y no a la del ahorro –que está sujeta a un tipo proporcional-. La razón no es otra sino que se trata de un rendimiento que la ley incluye dentro del cajón de sastre “*otros rendimientos del capital mobiliario*”, todos los cuales se integran en la base imponible general. De este modo, los mismos van a quedar sujetos, en lo que

---

<sup>27</sup> Ya vimos, en este sentido, lo que establece el artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional.

<sup>28</sup> Sobre los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen, vid.; RODRÍGUEZ SANTOS, F.J. (1999), “Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, nº 89; MENÉNDEZ MORENO, A. (2000), “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AA.VV., *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid; JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2001), *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons; PLAZA DE DIEGO, M.A. (2005), *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales.

sumados al resto de rendimientos del trabajo excedan de 60.000 €, al tipo marginal máximo del 45,2%.

Hasta aquí hemos expuesto la tributación que en el IRPF va a corresponder a un futbolista de élite por los rendimientos relacionados con su actividad deportiva. Ahora bien, para que se produzca la sujeción al IRPF es necesario que el futbolista sea residente fiscal en España. A estos efectos, la ley establece los siguientes criterios para determinar la residencia en territorio español<sup>29</sup>:

1. La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año. A estos efectos no se descuentan las ausencias esporádicas a menos que el sujeto pruebe su residencia fiscal en otro Estado o su permanencia física en él más de 183 días si se trata de un paraíso fiscal.
2. Con independencia del lugar efectivo de residencia, se reputa también residente en España a quien tenga aquí el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
3. Finalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que es residente en España aquél cuyo cónyuge no separado legalmente y cuyos hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en España.

El deportista que de acuerdo con tales reglas resida en España tributa por su renta mundial en el IRPF español y el que no resida aquí tributará sólo en España por la renta aquí obtenida, pero no en dicho impuesto sino en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. No obstante, los deportistas españoles que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, a pesar de que no sean residentes en España, no pierden su condición de contribuyentes del IRPF en el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Pues bien, el futbolista que no tenga la consideración de residente en España –no la tendrá el ejercicio en el que se produce el fichaje cuando sea fichado por un club

---

<sup>29</sup> Sobre la residencia fiscal de los deportistas, vid.: CORDERO SAAVEDRA, L. (2001), *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, op. cit., págs. 193-206; CHICO DE LA CÁMARA, P. (2003), “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 9, págs. 319-327; del mismo autor, “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 12, 2004, págs. 247-264.

español con posterioridad al 1 de julio-, deberá tributar aquí por los rendimientos obtenidos en nuestro país, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de los no residentes.

Tratándose de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el art. LIRNR, éstos se entenderán obtenidos en territorio español cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. De este modo, cabe entender que los percibidos por un futbolista no residente por los servicios prestados al club español al que pertenece se entienden obtenidos en nuestro país.

Por su parte, cuando se trate de rendimientos del capital derivados de la cesión del derecho a utilizar la imagen, estos se entienden obtenidos aquí cuando el pagador sea un residente o un establecimiento permanente situado aquí o, finalmente, cuando el derecho cedido se utilice en territorio español.

La tributación de ambos rendimientos obtenidos aquí, tanto de los del trabajo, como de los del capital derivados de la cesión del derecho a utilizar la imagen, se verificará con arreglo a las reglas que resumo a continuación:

1. Con carácter general, la base imponible<sup>30</sup> estará constituida por el importe íntegro devengado en cada percepción de renta sin deducción alguna<sup>31</sup>.
2. El tipo de gravamen<sup>32</sup> aplicable a la base será el 24 por 100 (24,75 por 100 desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive).
3. De la cuota resultante de aplicar el tipo a la base sólo podrán deducirse<sup>33</sup>:
  - a) Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

---

<sup>30</sup> Vid. art. 24 LIRNR.

<sup>31</sup> No obstante, pueden deducirse los previstos para cada categoría de rendimientos en la Ley del IRPF, siempre que se acredite que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada aquí.

<sup>32</sup> Vid. art. 25 LIRNR.

<sup>33</sup> Vid. art. 26 LIRNR.

- b) Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.
4. Los contribuyentes deberán autoliquidar<sup>34</sup> el impuesto presentando el modelo 210 dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior.
5. Ahora bien, hay que tener en cuenta que tanto los rendimientos del trabajo como los del capital por la cesión de derechos de imagen que perciben los futbolistas son rendimientos sujetos a retención<sup>35</sup> y que, por lo tanto, el club habrá de practicar sobre ellos la retención correspondiente cuyo importe será, normalmente, equivalente a la deuda tributaria del impuesto. Por lo tanto, los futbolistas no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto.

No obstante lo anterior, España tiene suscritos un sinnúmero de convenios para evitar la doble imposición internacional. Cuando dichos convenios resulten de aplicación, sus normas prevalecen frente a las que hemos resumido y que son las que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Todos los convenios firmados siguen el modelo de convenio de la OCDE, en cuyo artículo 17 se contempla la tributación de los deportistas, ya se trate de deportistas “por cuenta ajena” (preceptores de rendimientos del trabajo) o de deportistas “por cuenta propia” (preceptores de rendimientos de actividad) y tanto sean profesionales o “amateur”. El art. 17 del Convenio establece que las rentas percibidas por los deportistas se gravarán tanto en el Estado donde se perciben los rendimientos, como en el de la residencia del deportista, de acuerdo en ambos casos con su normativa interna, pero éste último –el Estado de residencia- debe establecer alguno de los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición<sup>36</sup>:

---

<sup>34</sup> Vid. art. 28 LIRNR.

<sup>35</sup> Vid. art. 30 LIRNR.

<sup>36</sup> Vid. ALMUDÍ CID, J.M y SERRANO ANTÓN, F. (2005), “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al art. 17 MCOCDE, págs., Revista Jurídica del Deporte, nº 13, págs. 257-277; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2001), “La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, Carta Tributaria, nº 14, págs. 4-7 .

1. Método de exención, de acuerdo con el cual las rentas obtenidas en el extranjero no tributan en el país de la residencia. A su vez, este método conoce dos variantes:
  - a. Exención simple: Las rentas obtenidas en el extranjero se ignoran por completo a la hora de calcular el impuesto del país de residencia.
  - b. Exención con progresividad: Dichas rentas, aunque no se integran en la base imponible que se va a gravar, si lo hacen en una base imponible hipotética que se utiliza exclusivamente para determinar el tipo de gravamen aplicable.
2. Método de imputación, en virtud del cual las rentas obtenidas fuera se tienen en cuenta para determinar la cuota a ingresar en el país de la residencia, pero la cuota ingresada en el país de la fuente se deduce de la cuota del país de residencia, bien sin tope alguno (imputación total) o bien con el tope máximo de la parte de la cuota de residencia que se corresponde con los rendimientos percibidos fuera (imputación parcial). Este último es el método seguido en la LIRPF español al regular la deducción por doble imposición internacional<sup>37</sup>

Finalmente, el art. 17.2 del Modelo de Convenio establece una cláusula antielusión que puede incluirse en los convenios que se firmen. La cláusula es de aplicación cuando es una sociedad no residente en el país donde se obtienen los rendimientos deportivos la cesionaria del derecho de administrar y prestar los servicios de los deportistas, así como de ejercer el derecho al cobro de la retribución de los mismos. Como quiera que de acuerdo con el propio Modelo de Convenio los rendimientos empresariales obtenidos en otro país sin mediación de establecimiento permanente sólo tributan en el Estado de residencia, es evidente que en el supuesto que comentamos se puede eludir fácilmente la tributación en el Estado de la fuente. Por tal razón la cláusula antielusión permite imputar al deportista las cantidades percibidas por la sociedad no residente que gestiona

---

<sup>37</sup> Vid. art. 79 LIRPF.

sus servicios deportivos al objeto de gravarlas en el país de la fuente. Se trata, por tanto, de una especie de levantamiento del velo<sup>38</sup>.

También para el gravamen de los cánones –dentro de los que se incluyen las cantidades pagadas por la cesión de derechos de imagen cuando constituyen rendimientos del capital- los convenios establecen normas especiales. En general, los convenios contemplan la posibilidad de que tanto el estado de la fuente, como el estado de la residencia los graven, pero en tal caso para el de la fuente se establece un porcentaje máximo de gravamen<sup>39</sup>, de tal modo que cuando así ocurra el contribuyente en su autoliquidación practicará una reducción en la cuota equivalente al exceso de gravamen producido. Ahora bien, también existen otros convenios en los que se establece el gravamen exclusivo en el Estado donde reside el perceptor.

Para terminar con el análisis de la tributación en España de un futbolista de élite, hay que señalar que la regla general de que el residente en España tributa en el IRPF por su renta mundial y que el no residente lo hace en el IRNR por la renta obtenida aquí conoce una excepción: el régimen opcional de los trabajadores desplazados. Esta excepción se resume en que el no residente que traslada su residencia a España en virtud de un contrato de trabajo puede optar por tributar en nuestro país, no el IRPF, sino en el IRNR, durante el periodo impositivo del cambio y los cinco periodos impositivos siguientes. Como quiera que el tipo de gravamen de este último es proporcional y, por lo tanto, considerablemente inferior al que se aplicaría en el IRPF a un nivel de rendimiento elevado, se trata de un régimen muy beneficioso para los deportistas que trasladan su residencia a nuestro país al haber sido contratados por un club español. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2010 se estableció una limitación a este régimen opcional consistente en que el mismo no podrá ser de aplicación cuando las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique superen los 600.000 €.

---

<sup>38</sup> Sobre el problema planteado por las sociedades a las que se refiere el precepto, vid., ALONSO SANJUÁN, R. (1996), “Tributación de artistas no residentes. Normas antielusión. Sociedades interpuestas. Tratados internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE”, *Tribuna Fiscal*, nº 70-71.

<sup>39</sup> Los convenios establecen una cláusula en la que se dispone que los cánones podrán gravarse, además del en el Estado de la residencia, en el Estado del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto no puede exceder de un porcentaje –que va del 5 al 15 dependiendo de cada convenio- del importe bruto de los cánones.



Concluido el análisis de la tributación de los futbolistas de élite en España, estamos en condiciones de determinar cómo debió ser la correspondiente a dos jugadores que actualmente están sujetos a diligencias penales; me refiero a los fichajes de Messi y Neymar.

### III.-EL CASO MESSI

Actualmente, Lionel Messi está imputado por un presunto delito fiscal<sup>40</sup>, por haber defraudado, según la querella de la fiscalía<sup>41</sup>, más de cuatro millones de euros correspondientes al IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009. La defraudación se habría producido por no haber declarado en el IRPF de esos ejercicios las cantidades pagadas por determinadas empresas por la explotación de la imagen de Messi<sup>42</sup>.

Para entender el supuesto hay que partir de la titularidad del derecho a explotar económicamente la imagen de Messi<sup>43</sup>. El titular de ese derecho es una sociedad

---

<sup>40</sup> El Auto de 28 de julio de 2014 del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 3 de Gavá (diligencias previas nº 598/2013-b) declara concluida la fase de instrucción y acuerda “*la continuación de las diligencias previas por los trámites del procedimiento abreviado, por si los hechos imputados a D. Lionel Andrés Messi Cuccittini y a D. Jorge Horacio Messi Pérez fuesen constitutivos de tres presuntos delitos contra la hacienda Pública*”; el Auto lo publica la Asociación Vasca de Derecho Deportivo/Kirol Zuzenbide Euskal Alkartea; vid. <http://www.kirolzuzenbidea.com/jurisprudencia/>

<sup>41</sup> La querella del fiscal contra Messi la publicó, el 14 de junio de 2013, el diario digital “Madrid-Barcelona.com”; Vid. <http://madrid-barcelona.com/2013-06-14/el-texto-integro-de-la-querella-de-la-fiscalia-contra-messi/>. También la publicó el diario digital “elEconomista.es”, en su edición de 12 de junio: <http://s01.s3c.es/imag/doc/2013-06-12/querellamessi.pdf>. Se reproduce, igualmente, en “iusport.com”: [http://www.iusport.es/images/stories/documentos/querella\\_messi.pdf](http://www.iusport.es/images/stories/documentos/querella_messi.pdf)

<sup>42</sup> El Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 3 de Gavá, citado, de 28 de julio de 2014, declara que de las diligencias practicadas se desprende indiciariamente que “*D. Lionel Andrés Messi Cuccittini, en su condición de obligado tributario, y D. Jorge Horacio Messi Pérez, en su condición de representante del anterior, de manera conjunta y mediando acuerdo para ello, dejaron de abonar a la Hacienda Pública las cantidades de 1.064,628,62 € respecto del ejercicio de 2007, 1.584.601,09 € respecto del ejercicio de 2008 y 1.536.775, 41 € respecto del ejercicio de 2009; cantidades que estaban obligados a abonar por causa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en relación con los ingresos obtenidos por D. Lionael Andrés Messi Cuccittini por la gestión y explotación de sus derechos de imagen*”.

<sup>43</sup> Los hechos relatados en el texto están tomados de la querella de la fiscalía. No obstante, el Auto citado del Juzgado de Gavá considera las actuaciones practicadas permiten apreciar indicios de veracidad en los mismos; concretamente, afirma que, para dejar de abonar las cantidades correspondiente al IRPF, “*D. Lionel Andrés Messi Cuccittini y D. Jorge Horacio Messi Pérez emplearon sociedades ficticias y de nula actividad domiciliadas en Uruguay, Belice, Suiza y Reino Unido. En concreto, el día 3 de marzo de 2005 D. Jorge Horacio Messi Pérez y D<sup>a</sup>. Celia María Cuccittini (ésta siguiendo indicaciones de aquel), en el*

radicada en un paraíso fiscal. El padre de Messi, como representante legal de su hijo menor de edad, cedió en 2005 por un periodo de diez años y a cambio de 38.000 €, el derecho a la explotación económica de la imagen de su hijo en todo el mundo a una sociedad domiciliada en Belice, a la que llamaremos sociedad A. La accionista única de esta sociedad era la madre del jugador; sin embargo, esta circunstancia quedaba oculta a los ojos de la Hacienda española, al ser Belice un paraíso fiscal<sup>44</sup>.

A su vez, la sociedad de Belice apoderó a una sociedad radicada en el Reino Unido<sup>45</sup> para que fuera ésta, a cambio de una comisión del 10%, la que por cuenta de aquélla contratara con los sujetos interesados en explotar la imagen del jugador. Esta segunda sociedad –Sociedad B- tenía una estructura fiduciaria, es decir, que existe un sujeto que es el titular legal de la misma –fiduciario o fideicomisario-, a quien le compete su gestión y administración y a quien, formalmente, se le imputan sus rendimientos, sin perjuicio de que asuma la obligación personal frente a otro sujeto de llevar a cabo dicha administración en beneficio del mismo o de un tercero –beneficiario-, de transferirle un porcentaje de beneficios previamente pactado y, finalmente, a cederle el patrimonio de la sociedad una vez concluido el fideicomiso. Hay, pues, un titular formal a todos los

---

*ejercicio de la patria potestad que detentaban de su hijo D. Lionel Andrés Messi Cuccittini, entonces menor de edad, cedieron, de manera simulada y por precio irrisorio, a la sociedad Sports Consultants Ltd. (domiciliada en Belice) los derechos de imagen de D. Lionel Andrés Messi Cuccittini por un periodo de diez años. El día 4 de marzo de 2005 la sociedad Sports Consultants Ltd. celebró contrato con la sociedad Sport Enterprises Ltd. (domiciliada en el Reino Unido), por el que ésta se constituía en agente exclusivo para la explotación comercial y publicitaria de los derechos de imagen de D. Lionel Andrés Messi Cuccittini. Por sendos contratos de fechas 5 y 15 de septiembre de 2005 la sociedad Sports Consultants Ltd. De manera directa en el primer caso y representada por la sociedad Sports Enterprises Ltd. en el segundo, encomendó a la sociedad Lazario GmgH (domiciliada en Suiza) la prestación de servicios relativos la conclusión de contratos de patrocinio, sponsorización y merchandising. El día 27 de enero de 2006 D. Lionel Andrés Messi Cuccittini, entonces ya mayor de edad, ratificó personalmente y ante Notario el citado contrato de fecha 3 de marzo de 2005. Esta estructura societaria fue sustituida por otra similar debido a las desavenencias surgidas entre D. Lionel y D. Jorge Horacio, de un lado, y D. Rodolfo Schinocca, asesor de ambos, de otro... Todas estas sociedades estaban controladas por D. Lionel Andrés Messi Cuccittini y por D. Jorge Horacio Messi Pérez, que eran los beneficiarios últimos de todos los ingresos derivados de la gestión y explotación de los derechos de imagen de D. Lionel Andrés Messi Cuccittini”.*

<sup>44</sup> Más adelante, dicha sociedad cedió todo su patrimonio a otra sociedad domiciliada en Uruguay, sin recibir ninguna contraprestación a cambio. De dicha operación da cuenta el antecedente de hecho undécimo del Auto del Juzgado de Gavá. Debe dejarse constancia de que, tanto Uruguay como Belice, aun cuando no figuren en el RD 1080/1991, son paraísos fiscales en sentido técnico pues: a) garantizan la opacidad de los accionistas de sus sociedades y de las rentas que perciben; y b) eximen de tributación a dichas rentas cuando son obtenidas fuera de su territorio.

<sup>45</sup> Dicha sociedad fue, más adelante, sustituida por otra radicada en Suiza.

efectos y un titular real que permanece oculto. El titular formal de la sociedad fiduciaria B era una sociedad inglesa dedicada a la planificación fiscal internacional y el titular real el padre de Messi.

Finalmente, las entidades que pretendían utilizar la imagen de Messi debían contratar con la Sociedad B, a la que abonaban los derechos correspondientes. La sociedad B, recibió de distintas entidades –entre ellas el propio Barcelona- pagos por importe de más de cuatro millones de euros, correspondientes a la utilización de la imagen del futbolista<sup>46</sup>.

Los pagos realizados por las diferentes entidades a la sociedad B tienen la consideración de cánones y, por lo tanto, únicamente se entenderán obtenidos en España, como ya dijimos, cuando los satisfaga una persona o entidad residente en territorio español o un establecimiento permanente situado en el mismo o, finalmente, cuando se utilicen en territorio español. Ahora bien, el convenio de doble imposición con el Reino Unido, establece que los cánones únicamente se gravarán en el Estado de la residencia y no en el de la fuente. Quiero ello decir, en definitiva, que los cánones cobrados por la entidad inglesa –sociedad B- no van a tributar en España. Por contra, dicha sociedad B tributará en el Reino Unido por la renta que percibe de su intermediación, es decir, únicamente por la comisión que cobra y no por el canon que transfiere a la sociedad A. Finalmente, esta última sociedad, al estar establecida en un paraíso fiscal no tributará nada en absoluto por la percepción de los cánones.

En definitiva, el procedimiento presuntamente diseñado para el cobro de los cánones por la cesión del derecho de imagen, permitía que del importe íntegro de los mismos únicamente tributara el porcentaje que representa la comisión percibida por la sociedad B.

Si, en lugar de contratar a través de una entidad establecida en el Reino Unido, los que pretendían utilizar la imagen de Messi hubieran contratado directamente con la sociedad A, el canon se habría considerado un rendimiento obtenido en territorio español si su pagador hubiera sido una entidad o un establecimiento permanente

---

<sup>46</sup> Del contenido de estos contratos dan cuenta los Fundamentos de Derecho noveno a decimosexto del Auto ya reiterado del Juzgado de Gavá.

radicado en España o si el canon se hubiera utilizado en territorio español, en cuyo caso habría tenido que tributar en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

De acuerdo con el procedimiento diseñado para el cobro de la retribución correspondiente a la cesión de los derechos de imagen, Messi no tenía que tributar nada en España por ella. Si, por el contrario, se hubiera prescindido íntegramente del mismo y hubiera sido el jugador el que directamente hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen, habría tenido que tributar en el IRPF español por todas las cantidades percibidas, habiéndolas debido integrar en la base imponible general, como “otros” rendimientos del capital mobiliario y, por lo tanto, debiendo tributar al tipo impositivo máximo. Es, pues, evidente el ahorro fiscal que al jugador le proporcionó el citado procedimiento. Ahora bien, ¿el mismo fue ajustado a Derecho?. Teóricamente, el procedimiento descrito podría constituir un supuesto de simulación, de fraude a la ley tributaria o, simplemente, de economía de opción. Los tres supuestos tienen en común la obtención de una ventaja o ahorro fiscal, pero mientras los dos primeros son ilícitos el tercero no lo es, en cuanto que el sujeto se ha limitado a optar por la alternativa que le resulta más favorable de aquéllas que le ofrece el ordenamiento.

Por su parte, el fraude a la Ley exige la concurrencia de los cuatro siguientes requisitos:

- Consecución de un objetivo o resultado económico.
- Que ese resultado es obtenido a través de uno o varios negocios jurídicos que no son típicos para alcanzar esa finalidad.
- Cuando además existe un negocio típico para alcanzar esa finalidad, cuya celebración se elude.
- De todo ello y como resultado se obtiene una ventaja fiscal.

Las consecuencias jurídicas que se derivan de los actos celebrados en fraude a la ley tributaria son:

- Se aplica el tributo correspondiente al negocio eludido.
- Se devengan intereses de demora desde el término del plazo de pago del tributo eludido.

- No se pueden aplicar sanciones al acto fraudulento si el sujeto ha cumplido las obligaciones tributarias que corresponden a los negocios celebrados; únicamente en el caso de que haya dejado de cumplir algunas de ellas.

Para declarar el fraude a la ley se exige el pronunciamiento de un órgano especial que es la comisión consultiva. Por lo tanto los órganos de la administración tributaria cuando en el curso de un procedimiento de comprobación se aprecia la existencia de fraude, deben suspender el procedimiento hasta que no se pronuncie ese órgano. Si no lo hacen así y continúan el procedimiento hasta la liquidación esta será radicalmente nula.

Por su parte, la simulación comparte con el fraude el ahorro fiscal y se caracteriza porque se aparenta la celebración de uno o varios negocios jurídicos cuando realmente no se está celebrando ninguno o bien se está celebrando otro u otros distintos. La diferencia, por tanto, se encuentra en que aquí no coincide la apariencia jurídica con la realidad; en estos casos se ha de estar a la realidad jurídica verdaderamente creada y no a la fingida.

En los casos de simulación se aplica el tributo que corresponda al negocio disimulado, intereses de demora y sanción. La razón de que aquí proceda la imposición de sanciones, a diferencia de los actos en fraude a la ley, está en que en la simulación sí hay un incumplimiento del ordenamiento tributario, puesto que el sujeto deja de cumplir las obligaciones correspondiente a los negocios celebrados, mientras que en el fraude no existe dicho incumplimiento.

El procedimiento presuntamente seguido se resume en que el padre de Messi, como representante legal del mismo mientras fue menor de edad<sup>47</sup>, cedió el derecho a explotar la imagen de su hijo a una sociedad radicada en un paraíso fiscal y en que ésta contrataba con los sujetos interesados en dicha explotación a través de otra sociedad, que actuaba como intermediario, situada en un país en el que se existen figuras societarias de carácter fiduciario que permiten mantener ocultos a los titulares reales y en el que, además, se permite la transferencia de fondos a paraísos fiscales sin gravamen

---

<sup>47</sup> En cualquier caso, una vez alcanzada la mayoría de edad, el propio Messi, como reconoce el Auto del Juzgado de Gavá, ratificó notarialmente la cesión efectuada por su padre.

adicional alguno –jurisdicción de conveniencia-<sup>48</sup>. Se utilizan, por lo tanto, sociedades en paraísos fiscales y en jurisdicciones de conveniencia.

Los paraísos fiscales se caracterizan por: a) Garantizar la opacidad tanto de la titularidad de las sociedades como de las rentas que perciben; y b) Por la nula tributación de dichas rentas. Las llamadas “jurisdicciones de conveniencia” son países en los que: a) No tributan las rentas que sus sociedades perciben fuera, en virtud de los convenios sobre doble imposición que tienen suscritos; b) Permiten transferir a los paraísos fiscales sin tributación alguna los ingresos percibidos por dichas sociedades; y c) Admiten la existencia de sociedades de titularidad opaca.

En el supuesto, sin embargo, hay una clara discordancia entre la apariencia y la realidad jurídica. La apariencia era que Messi –o sus padres- habían cedido los derechos de explotación de su imagen a una primera sociedad y que ésta contrataba con terceros por medio de otra segunda sociedad la explotación de dicha imagen. Sin embargo, la realidad era otra: Messi –o sus padres- contrataba directamente con los sujetos interesados en la explotación de su imagen, de tal modo que, tanto la cesión inicial a la primera sociedad, como el contrato que suscribía la segunda sociedad con los terceros era una simple simulación, en cuanto que los titulares de la primera y de la segunda sociedad eran el propio Messi o sus padres<sup>49</sup>. En ambos casos, estamos, por tanto, ante supuestos de simulación absoluta<sup>50</sup> en los que los negocios aparentemente celebrados carecían de causa. Por lo tanto, la tributación que había de producirse en España es la correspondiente a la cesión realmente efectuada, la operada por Messi a los terceros, de tal modo que las cantidades satisfechas por éstos habrían de ser liquidadas en el IRPF

---

<sup>48</sup> Del análisis de todos los contratos de cesión de los derechos de imagen de Messi, el Fundamento decimoséptimo del Auto del Juzgado de Gavá concluye afirmando que “existen indicios suficientes para considerar que *D. Lionel Andrés Messi Cuccittini podría haber conocido y consentido la creación y mantenimiento de una estructura societaria ficticia, que tenía como única finalidad eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los ingresos generados por la explotación de sus derechos de imagen*”.

<sup>49</sup> Todas las sociedades intervinientes en la trama, como reconoce el antecedente undécimo del Auto del Juzgado de Gavá “*estaban controladas por D. Lionel Andrés Messi Cuccittini y por D. Jorge Horacio Messi Pérez, que eran los beneficiarios últimos de todos los ingresos derivados de la gestión y explotación de los derechos de imagen de D. Lionel Andrés Messi Cuccittini*”.

<sup>50</sup> El Auto del Juzgado de Gavá considera que los contratos publicitarios concertados lo fueron realmente entre Messi y la entidad que adquiriría el uso de su imagen con fines publicitarios, de tal modo que la entidad formalmente titular de los mismos era “*una sociedad ficticia que simulaba ostentar o gestionar los derechos de imagen de Messi*” –Fundamento de Derecho décimo-.

del jugador. La inclusión de dichas cantidades<sup>51</sup>, según resulta de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los Tributos, determina una cuota defraudada de 1.059.398,71 €, en el ejercicio de 2007, 1.572.183,38 €, en el 2008 y 1.533.092,87 €, en el 2009. Cantidades a las que habrá que sumar los correspondientes intereses de demora y la pena que, al superar la cuota defraudada los 120.000 €, corresponda al delito cometido.

#### IV. EL CASO NEYMAR

Con motivo del fichaje de Neymar, el Barcelona pagó presuntamente las siguientes cantidades<sup>52</sup>:

1. 17.100.000 € al Santos por los derechos sobre el jugador. Neymar pertenecía al club brasileño hasta la finalización del 2014. Como quiera que el fichaje

---

<sup>51</sup> Los ingresos netos que obtuvo Messi por la explotación económica de sus derechos de imagen ascendieron en los tres ejercicios investigados (2007, 2008 y 2009), según la querella de la fiscalía a las siguientes cantidades:

A)Ejercicio 2007: 2.558.571,06 €, suma de lo obtenido en dicho ejercicio por razón de los contratos suscritos con ADIDAS (1.365.412,21 €), FC BARCELONA (589.459,89 €), FIN.ESSÉ (291.240 €), BANCO DE SABADELL (143.950 €), PEPSI/PLAYERS (103.319,77 €), PVA EVENTS (54.521,35 €), CARVAJAL (3.063,27 €) y EL CID (7.604,57 €).

B) Ejercicio 2008: 3.817.733,83 €, suma de lo obtenido en dicho ejercicio por razón de los contratos suscritos con ADIDAS (1.236.571,36 €), FC BARCELONA (1.027.700 €), KONAMI (419.552,08 €), ASPIRE (192.183,05 €), DANONE (164.000 €), BANCO DE SABADELL (161.600 €), TELEFÓNICA/PLAYERS (143.660,92 €), PROCTER & GAMBLE (125.389,92 €), PEPSI/PLAYERS (121.303,24 €), BICO (9.115,02 €), EL CID (8.040,94 €), CARVAJAL (3.157,32 €) y GLOBALIA (459,98 €), así como de lo obtenido por razón de viaje promocional a UZBEKISTÁN (205.000 €).

C)Ejercicio 2009: 3.798.181,10 €, suma de lo obtenido en dicho ejercicio por razón de los contratos suscritos con FC BARCELONA (1.685.812,50 €), ADIDAS (1.365.802,35 €), KONAMI (214.082,76 €), BANCO DE SABADELL (164.921 €), PEPSI/PLAYERS (122.667 €), TELEFÓNICA/PLAYERS (121.670,56 €), KUWAIT (81.927,72 €) y GLOBALIA (41.297,21 €).

<sup>52</sup> Así lo considera indiciariamente acreditado el Auto de Juzgado Central de Instrucción nº 5 de 13 de marzo de 2015. El Auto se publica en la página [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es) Vid: [http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Audiencia-Nacional/Sala-de-prensa/Notas-de-prensa/El-juez-del-caso-Neymar-continua-el-procedimiento-contras-Rosell-Bartomeu-y-al-FC-Barcelona-Dicha-secuencia-contractual-la-detalla-tambi%C3%A9n-el-fiscal-en-su-escrito-de-acusaci%C3%B3n-de-23-de-marzo-de-2015-Dicho-escrito-lo-publica-El-Mundo-vid-:http://estaticos.elmundo.es/elmundodeporte/futbol/fiscal\\_neymar.pdf](http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Audiencia-Nacional/Sala-de-prensa/Notas-de-prensa/El-juez-del-caso-Neymar-continua-el-procedimiento-contras-Rosell-Bartomeu-y-al-FC-Barcelona-Dicha-secuencia-contractual-la-detalla-tambi%C3%A9n-el-fiscal-en-su-escrito-de-acusaci%C3%B3n-de-23-de-marzo-de-2015-Dicho-escrito-lo-publica-El-Mundo-vid-:http://estaticos.elmundo.es/elmundodeporte/futbol/fiscal_neymar.pdf)

se llevó a cabo en junio de 2013, el Barcelona pactó con el Santos el pago de la cantidad citada por los derechos sobre el jugador.

2. 40.000.000 € a la sociedad N & N perteneciente al padre de Neymar. El jugador había cedido a dicha sociedad sus derechos federativos futuros una vez que quedara libre del Santos a partir del 1 de enero de 2014. El fichaje de Neymar se gestó en 2011. En ese año el Barcelona pactó con N & N la compra de los derechos sobre el jugador, a partir de enero de 2014, una vez extinguido su contrato con el Santos. El precio de la compra se fijó en 40.000.000 €. Como señal de la perfección del contrato, en 2011, el Barcelona abonó a N & N 10.000.000 €, que se reflejaron en la contabilidad del club como un préstamo sin intereses. Al mismo tiempo, en el contrato entre el club y la sociedad se estableció una cláusula penal por la que aquél tendría que abonar a ésta 40.000.000 € si el fichaje no se verificaba en la fecha pactada. En virtud de esta cláusula, como el fichaje no se llevó a cabo en enero de 2014, sino en junio de 2013, el Barcelona abonó a N & N 30.000.000 €, que sumados a los 10.000.000 € que había anticipado en 2011, hacían un total de 40.000.000 €. En virtud de la cláusula de confidencialidad establecida en el contrato por el que se verificó el fichaje del jugador, en la contabilidad del Barcelona se alude a los gastos de dicho fichaje, pero sin concretar cantidad alguna, de modo que no aparece reflejado el citado pago de 40.000.000 €.
3. 8.800.000 € a Neymar en julio de 2013, como pago de su primera nómina. Como salario del jugador, se pactó el pago anual de dicha cantidad por cada uno de los cinco años de contrato, más 2.000.000 € adicionales por temporada si el jugador quedaba finalista de la FIFA World Player; como quiera que la primera temporada no fue así, el Barcelona no abonó la citada cantidad.
4. 2.000.000 € al jugador, también en julio de 2013, como prima de fichaje. Por tal concepto, en el contrato de trabajo con el jugador, el Barcelona se comprometía a abonarle dicha cantidad por cada uno de los cinco años de duración del mismo.



5. 540.000 € al agente del jugador, a quien el club se obligaba a abonarle anualmente una comisión igual a la cantidad indicada por cada uno de los cinco años de duración del contrato.
6. 800.000 € a un agente comercial a quien el Barcelona se comprometió a abonarle esa cantidad anual durante los cinco años de vigencia del contrato a cambio de que promocionara a través de campañas publicitarias a Neymar.
7. 500.000 € que la fundación del Barcelona abonó a la fundación del futbolista en virtud de un acuerdo entre ambas por el que aquélla se obligaba a satisfacer a ésta la citada cantidad durante los 5 años del contrato para la realización de actividades de carácter social.
8. 7.900.000 € que el Barcelona pagó al Santos por los derechos de tanteo sobre cuatro jugadores juveniles de su cantera.
9. 400.000 € pagó el Barcelona a la sociedad N & N como una de las cinco anualidades pactadas a cambio de que dicha sociedad realizara el seguimiento de los jugadores de la cantera del Santos sobre los que el club catalán había adquirido los derechos de tanteo.
10. Finalmente, el Barcelona se comprometió a jugar con el Santos dos partidos amistosos sin percibir retribución alguna, estableciéndose una clausula penal por la que debía satisfacer al club brasileño 4.500.000 € por cada uno de los partidos que no llegaran a jugarse. De momento, se celebró el primero de dichos partidos por lo que el Barcelona no hubo de satisfacer cantidad alguna por dicho concepto.

Respecto de todos los pagos anteriores, la única deuda tributaria que satisfizo el Barcelona fue el ingreso del 24,75%, en concepto de retención del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, de los 10.800.000 € abonados al jugador correspondientes a la primera nómina anual y la primera anualidad de la prima de fichaje.

Dado que la vigencia del contrato del jugador con el Barcelona comenzó en julio de 2014, en dicho ejercicio el mismo no tenía la condición de residente en territorio español al permanecer en él menos de 183 días. Quiere ello decir que la retribución que percibe del Barcelona el año del fichaje, de quedar sujeta en España, únicamente puede

serlo en el IRNR, pero no en el IRPF. Para que dicha sujeción se produzca, por tanto, es preciso que la retribución se entienda obtenida en territorio español, lo que efectivamente se produce al tratarse de un rendimiento del trabajo que deriva de los servicios que el jugador va a prestar a un club español, es decir, de un trabajo realizado en territorio español. Al tratarse de un rendimiento del trabajo percibido por un no residente en territorio español, procede practicar una autoliquidación del 24,75% de su importe. Dicha autoliquidación corresponde al perceptor, quien, no obstante, queda exonerado de la misma, si el pagador cumple con la obligación que le compete de retener e ingresar dicho importe. En el supuesto que analizamos, Neymar quedó exento de la obligación de autoliquidar, puesto que, como hemos dicho, el Barcelona practicó e ingreso la retención correspondiente.

En los ejercicios sucesivos, la retribución anual que Neymar va a percibir del Barcelona tendrá que tributar, ya no en el IRNR, sino en el IRPF, sin que, además, quepa la posibilidad de que el jugador se acoja a la opción del régimen de trabajadores desplazados. La razón de la exclusión no es otra sino que dicha retribución anual supera el límite establecido en la ley, a partir del 2010, para poder acogerse a la mencionada opción (600.000 €).

Del resto de cantidades abonadas por el Barcelona cabe decir que en casi todos los supuestos estamos ante rendimientos de actividad profesional o empresarial y que, de acuerdo con los convenios para la evitar la doble imposición respectivos, los mismos sólo se van a gravar en el país de residencia del perceptor y, por lo tanto, no en España. En el único supuesto en el que no estamos ante un rendimiento de actividad sería en el de las cantidades abonadas a la fundación del jugador; en tal caso, se trataría de una aportación a una entidad sin fines lucrativos exenta de tributación en virtud de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

De este modo, en principio, la única tributación que procedería en España por todas las cantidades satisfechas por el Barcelona con motivo del fichaje de Neymar sería la correspondiente a las percibidas por el jugador y sobre las que el club practicó e ingresó la retención correspondiente.

Sin embargo, los 40.000.000 € abonados por el Barcelona a la Sociedad N & N constituyen un negocio simulado. En apariencia, el club suscribió un contrato con dicha

sociedad por el que se comprometía a adquirirle los derechos sobre el jugador en enero de 2014. Neymar, a su vez, había suscrito un acuerdo con la misma sociedad por el que le cedía sus derechos federativos una vez que quedara libre, al extinguirse su contrato con el Santos en diciembre de 2013. A su vez, en el contrato que el Barcelona suscribió con N & N se establecía una cláusula penal en cuya virtud se obligaba a satisfacerle la misma cantidad de 40.000.000 € si no fichaba al jugador en enero de 2014. Es claro, que toda la operación tenía como verdadera causa abonar a la órbita del jugador 4.000.000 € una vez verificado el fichaje. Esa cantidad no respondía, realmente, a la adquisición de los derechos del jugador, sino a la retribución que habría de pagar el club al círculo de Neymar por su fichaje. Por tal razón, al tratarse de un supuesto de simulación, debe ser tratada tributariamente con arreglo a su verdadera naturaleza, es decir, como rendimiento del trabajo<sup>53</sup>.

Al tratarse de un rendimiento del trabajo y ser Neymar en esa fecha un no residente, el mismo quedaría sujeto al IRNR. De este modo, el Barcelona debió haber retenido el 24,75% de su importe y haberlo ingresado en Hacienda a cuenta del impuesto que habría correspondido abonar al jugador. Ahora bien, de haber cumplido el Barcelona con su obligación de retener e ingresar, Neymar habría quedado exonerado de su obligación de autoliquidar e ingresar la misma cantidad en concepto de contribuyente. Sin embargo, al no haberse practicado dicha retención, el jugador incumplió su obligación de autoliquidar e ingresar.

---

<sup>53</sup> Como concluye al Antecedente cuarto del Auto del Juzgado Central de Instrucción nº 5 de 13 de marzo de 2015, citado, “los siete contratos celebrados fueron diseñados con diferente objeto, si bien en su conjunto venían a encubrir u ocultar lo que en realidad constituía un mayor coste para el FCB derivado de la adquisición del jugador, articulándose sobre los mismos diferentes pagos cuya real configuración era la de rendimientos de trabajo de aquél por aparecer directamente vinculados a la contratación del deportista, todo ello además con la finalidad de eludir o aminorar de manera subrepticia el pago ante la Hacienda Pública de las cuotas tributarias a cuya retención y abono venía compelido el FCB como obligado tributario.

*De esta manera, todos los contratos que seguidamente se expondrán se encontraban vinculados directamente a la contratación del jugador Neymar por el FCB, y para firmarlos éste utilizó las tres sociedades, "N&N CONSULTORIA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA.", "N&N ADMINISTRAÇÃO DE BENS, PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTD." y "NEYMAR SPORT E MARKETING S/S LTDA - NR SPORTS", como meros instrumentos de la órbita o entorno familiar del mismo, siendo propiedad de los padres de Neymar al 50%, actuando el padre como administrador. Siendo la finalidad de la utilización de dichas sociedades la de fragmentar la retribución real del jugador, operando en realidad aquellas entidades como intermediarias en los pagos satisfechos por el Fútbol Club Barcelona (FCB) en concepto de retribuciones laborales por derechos que corresponden al jugador de fútbol”.*

Así las cosas, nos encontramos con que tanto el Barcelona, como el jugador, dejaron de ingresar una cantidad considerablemente superior a 120.000 €, con lo que ambos han cometido, presuntamente, un posible delito fiscal. Sin embargo, incomprensiblemente, la querella del Ministerio Fiscal se ha dirigido, exclusivamente, frente al club y no frente al jugador, por lo que las actuaciones penales se han incoado exclusivamente frente a aquél y no frente a éste último.

Sea como fuere, el Barcelona, al objeto de beneficiarse de la rebaja en la pena que establece el art. CP, presentó una autoliquidación preventiva por la que ingresó el 24,75% de los 40.000.000 € abonados a N&N -990.000 €-. Ante esta actuación caben dos alternativas: que el ingreso lo hubiera verificado el club al haber pactado con la sociedad que el pago de dichas cantidades sería libre de impuestos o que no hubiera sido así. En el primer caso, el pacto no altera la condición de contribuyente del perceptor del rendimiento, que la sigue manteniendo frente a Hacienda, de tal modo que dicho pacto sólo produce efectos entre las partes. Quiere ello decir, que dicho pago no exime de su responsabilidad, tanto patrimonial, como penal o administrativa, al jugador. Pero, además, si dicha clausula se estableció efectivamente, la retribución pactada y que, por lo tanto, debería autoliquidar el jugador, no serían simplemente los 40.000.000 de euros, sino éstos más el correspondiente impuesto -990.000 €-, es decir, 40.990.000 €. Quiere ello decir, también, que el ingreso de la retención efectuado por el Barcelona -24,75% de 4.000.000 €-, no puede eximir, en ningún caso, al jugador de su obligación de autoliquidar, en la medida que ésta última se corresponde con una cantidad muy superior a la ingresada por el club. La obligación de retener comprende el 24,75% de 4.000.000, mientras que la obligación de autoliquidar que pesa sobre el contribuyente comprende el 24,75% de 4.990.000 €. En suma, que aun cuando el jugador pudiera quedar exonerado, en virtud de la autoliquidación preventiva practicada por el Barcelona, de ingresar el 24,75% de 40.000.000 €, no lo estaría, en ningún caso, de la de ingresar el 24,75% de 990.000 €, es decir, de ingresar 245.000. Además, el incumplimiento de esta última obligación, por sí sólo, podría ser constitutivo de un delito fiscal.

Cabría, según apuntábamos, una segunda posibilidad: que el pago de los 40.000.000 € no se hubiera pactado libre de impuestos. En tal caso, el club debería reclamar al jugador los 990.000 € ingresados en concepto de retención no practicada; de no hacerlo así, el jugador continuaría obligado a declarar 4.990.000 €, que sería lo realmente

ingresado en su patrimonio. Por el contrario, si abonara al club los 990.000 € correspondientes a lo que debió haberle retenido, la autoliquidación preventiva efectuada por el club, al haberse realizado antes de que se hubieran iniciado actuaciones frente al jugador, exoneraría a éste de la obligación de autoliquidar y, por lo tanto, evitaría que hubiera podido cometer delito fiscal.

## V. CONCLUSIONES

En el caso de Messi, el jugador simuló, presuntamente, ceder los derechos de explotación económica de su imagen a una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal. A su vez, ésta contrataba con terceros por medio de sociedades, pertenecientes al entorno familiar del jugador, domiciliadas en países donde permanecía oculta la verdadera titularidad de la sociedad y donde, además, se permite la transferencia a paraísos fiscales sin gravamen alguno. De este modo, el jugador, presuntamente, conseguía sustraer al IRPF español las cantidades que diferentes entidades pagaron por la explotación de su imagen. Sin embargo, al tratarse de un supuesto de simulación, el tratamiento tributario aplicable debe ser el correspondiente a los negocios realmente celebrados y no a los simulados; por lo tanto, debe aplicarse el IRPF correspondiente a la cesión de la imagen efectuada por el jugador a terceros, lo que determina que dejara de ingresar una cuota tributaria muy superior a 120.000 € y que, por tal razón, haya podido cometer un delito fiscal.

En el caso Neymar el club simuló, presuntamente, haber satisfecho una cantidad a cierta sociedad por la adquisición de los derechos sobre el jugador cuando realmente la misma se correspondía a parte del precio de adquisición pactado con él. Esto hace que la misma tenga la consideración de rendimiento del trabajo y que, por lo tanto, haya de tributar como tal en el IRNR. De este modo, el Barcelona debió haber practicado la correspondiente retención, lo que no hizo y el jugador, al haberse incumplido la obligación de retener, debió haber presentado la pertinente autoliquidación, que tampoco hizo. Por lo tanto, tanto el club como el jugador dejaron de ingresar una deuda tributaria superior a 120.000 €, por lo que ambos han podido cometer delito fiscal. Sin embargo, incomprensiblemente, la querella de la Fiscalía se ha dirigido únicamente frente al club y no frente al jugador.